

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

УДК 657. 2

**ПРОЦЕСС ПРОДАЖ КАК СТАДИЯ
КРУГООБОРОТА КАПИТАЛА
И ЕГО ОТОБРАЖЕНИЕ
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ*****Т. В. ДАВИДЮК,***доктор экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета
E-mail: dtw9791@mail.ru***Я. В. СЛИВКА,***аспирант кафедры бухгалтерского учета
E-mail: iacia@inbox.ru
Житомирский государственный
технологический университет, Украина*

В статье рассмотрена третья стадия кругооборота капитала — процесс продаж. Исследованы составляющие процесса продаж в маркетинге, предложены его этапы, систематизировано отображение расходов в соответствии с предложенными этапами процесса продаж.

Ключевые слова: кругооборот, продажа, процесс продаж, этапы процесса продаж, бухгалтерский учет, расходы на продажу.

Со времен К. Маркса перечень этапов кругооборота капитала не изменился, несмотря на все предложения о введении новых. Изменилось понимание самих стадий, а именно осознание каждой стадии как целостного процесса, а не совокупности отдельных операций.

* Статья предоставлена Информационным центром Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» при Житомирском государственном технологическом университете.

Продажа и приобретение — это две стороны обмена товара и денег. Сложность понимания третьей стадии кругооборота капитала заключается в учете ее схожих и отличительных параметров с первой стадией кругооборота капитала, в определении и распределении расходов, связанных с продажей.

Отображение продаж (реализации) в системе бухгалтерских счетов в своих исследованиях рассматривали В. П. Астахов, П. С. Безруких, С. Л. Береза, Ф. Ф. Бутынец, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков, И. В. Малышев, Е. А. Мизиковский, М. С. Пушкарь, В. В. Сопко, Л. В. Чижевская, И. Й. Яремко и др.

Среди проблемных вопросов авторы выделяют следующие:

- отображение реализации активов;
- расчет налоговых обязательств;
- определение и отображение издержек и расходов;
- исчисление прибыли.

В условиях изменения конкурентной среды этого недостаточно, так как не учтено появление нового фактора производства — знаний, а именно изменение роли потребителя как участника создания стоимости продукта.

Отсутствие разработок отображения процесса продаж как одной из стадий кругооборота капитала на счетах бухгалтерского учета обусловило актуальность исследования. Реализацию товара можно рассматривать как:

- единичный акт обмена товара и денег между продавцом и покупателем;
- встречу продавца и покупателя, где у каждого свои цели и задачи;
- процесс движения активов.

В первом случае продажа товара — это пример юриспруденции, где главным является договор. Во втором — это элемент маркетинговой деятельности, в частности персональная продажа. В третьем — это процесс в бухгалтерском учете, где отображаются:

- приобретение запасов;
- производство продукции;
- расчет себестоимости;
- определение финансового результата.

Составные элементы процесса продаж в юриспруденции, маркетинге и бухгалтерском учете отличаются. Рассмотрим более детально определение понятий «процесс» и «продажа» и взаимосвязь между ними.

Процесс (от лат. *processus* — прохождение, продвижение) — это:

1) последовательная смена фаз развития явлений природы, общества и человеческого мышления, прохождение ими различных состояний и степеней;

2) совокупность последовательных действий, направленных на достижение определенных результатов;

3) в судебном процессе — порядок проведения следственных и судебных действий при расследовании и рассмотрении уголовных и гражданских дел, предварительное расследование, рассмотрение дела судом [9, с. 41].

Продажа — передача товара другому лицу в обмен на деньги [1, с. 572].

Объект продаж (передача товара), стороны договора (лица, которые передают и принимают

товар), условия договора (определения транспортировки, цена, форма расчетов) — составные процесса продаж, на которые направлено нормативное регулирование. На счетах бухгалтерского учета в этом случае будет отображаться договорный процесс. Методика, разработанная К. В. Романчуком, предвидит отображение договорных обязательств на внебалансовых счетах.

Процесс продажи — совокупность этапов, которые торговый агент осуществляет при продаже продукции или услуг. К ним относятся:

- поиск и оценка покупателей;
- подготовка к контакту;
- контакт;
- презентация и демонстрация объекта продажи;
- устранение разногласий;
- заключение и сопровождение сделки [8].

В данном случае в системе бухгалтерского учета в составе расходов на сбыт будет отображена заработная плата продавцов и отнесены к себестоимости продажи единицы продукции.

Отделение во времени и пространстве производства и потребления, запасов и спроса дает место дальнейшей промышленной деятельности, торговле и транспорту [4, с. 37]. Это делает необходимым включение в процесс продаж дополнительных этапов (организация и осуществление продаж, транспортировка товара) или же использование услуг посредников.

Для целей бухгалтерского учета необходимо отобразить всю цепочку операций движения активов, начиная с организации торговли и заканчивая расчетом прибыли или убытка. Обобщение расходов по этапам продаж позволит определить себестоимость продаж в общем и единицы продукции в частности. Распределение останется прежним: часть расходов будет отнесена на себестоимость продажи продукции, часть распределена на себестоимость продукции, оставшаяся часть списана на результаты отчетного периода.

Исследования процесса продаж отображают особенности той специальности, в которой их изучают. Например, в маркетинге главный акцент делается на подготовке и осуществлении акта купли-продажи. Для юриспруденции главным остается составление договора, его соответствие законодательству, признание действительным, учет всех обязательных условий. В бухгалтерском

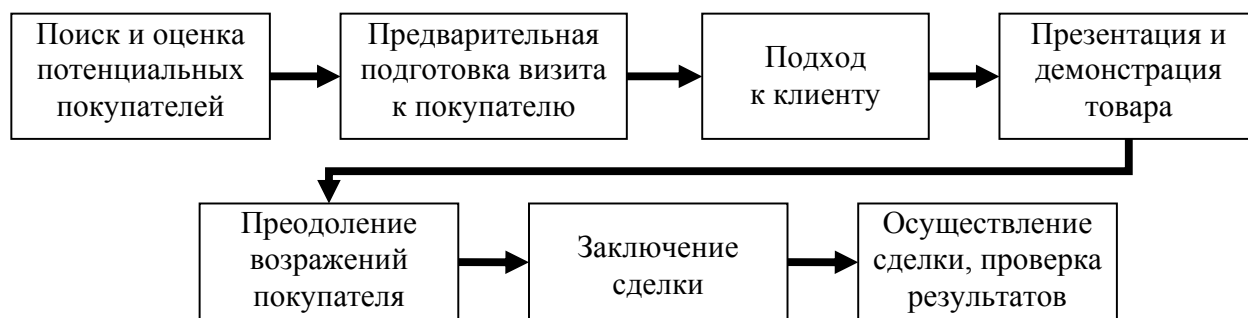


Рис. 1. Этапы процесса эффективной продажи по Ф. Котлеру [2, с. 523]

учете — отображение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с процессом продаж:

- движение активов;
- отображение обязательств;
- определение себестоимости продаж;
- исчисление результата.

Стадии процесса продаж отражены в исследованиях Ф. Котлера (рис. 1).

Особенности приведенных элементов стадии продаж заключаются в субъекте-коммивояжере. Он выполняет определенные задания с учетом маркетинговой политики предприятия, и в зависимости от метода их исполнения будут зависеть расходы, отображенные в бухгалтерском учете.

Ф. Котлер в рассмотренном подходе акцентирует внимание на необходимости дополнительных расходов по сбору информации и подготовке персонала. Оплачивают эти расходы предприятие (зарботная плата коммивояжера, оплата командировок, оплата телефонных переговоров, часть клубных взносов и т. п.) или сам коммивояжер.

Последующие исследования имеют более обобщенный подход к составляющим процесса продаж и учитывают другие стадии кругооборота капитала [5]:

- 1) продукт (товар или услуга);
- 2) обслуживание;
- 3) ассортимент;
- 4) цену;
- 5) каналы доставки;
- 6) продвижение.

Изменения вызваны: сменой ориентации на удержание существующих клиентов, уменьшением эффективности от привлечения новых покупателей, возрастанием дополнительных услуг, предоставляемых после продажи. Главным заданием определено влияние на процесс

принятия решения покупателем о приобретении продукции или услуг. Акт купли-продажи является заключительной составляющей этапа продвижения.

Рассмотренные этапы процесса продаж могут выступать составляющими договора. Предприятия не разделяют акт купли-продажи и выполнение заказа, поскольку каждая продажа в некотором роде выступает заказом, имеет индивидуальные особенности. Все дополнительные условия учитываются в процессе принятия решения о приобретении товара.

Шесть указанных выше составляющих процесса продаж детализированы в табл. 1.

Составляющие этапов процесса продаж, представленные в табл. 1, показывают проблемные вопросы, которые должны быть решены на том или ином этапе, и их отображение на счетах бухгалтерского учета. Принятые решения будут зафиксированы в приказах руководителя об учетной политике, ценовой политике и т. д.

Этапы процесса продаж и этапы кругооборота капитала (приобретение, производство, продажа) сложно сопоставить. К примеру, ассортимент определяется на этапе производства, однако может принадлежать и к процессу продаж в случае создания ассортимента посредством расфасовки. Аналогично выступает цена, которая может быть откорректирована вследствие предоставления скидок группам покупателей как маркетинговый инструмент стимулирования сбыта, продажи комплектов товаров и т. п.

Процесс продаж включает:

- подготовку к совершению акта купли-продажи;
- непосредственно акт купли-продажи;
- послепродажное обслуживание.

Таблица 1

Направления отображения в бухгалтерском учете составляющих процесса продаж

№ п/п	Этап	Составляющая этапа	Отображение в бухгалтерском учете
1	Продукт (товар, услуга)	1. Преимущества. 2. Внешний вид. 3. Внешняя атмосфера	Расходы на производство
2	Обслуживание	1. Перед доставкой. 2. Во время доставки. 3. После доставки	Расходы на заработную плату персонала
3	Ассортимент	1. Набор различных продуктовых линий. 2. Дифференциация. 3. Специализация	Расходы на производство
4	Цена	1. Определение цены. 2. Определение ценовых диапазонов. 3. Определение скидок	Списание торговой наценки
5	Каналы доставки	1. Выбор правильных каналов. 2. Определение уровней движения продукта. 3. Выбор системы реализации	Расходы на доставку
6	Продвижение	1. Реклама. 2. Консультирование. 3. Фактическая продажа	Расходы на рекламу и заработную плату персонала

Для бухгалтерского учета это позволяет определить отнесение расходов к общим расходам, себестоимости продукции или же непосредственно продаже, что обеспечивает определение возможных резервов и управление ими.

Процесс продаж как стадия кругооборота капитала и его отображение в бухгалтерском учете. Продажа является третьей стадией кругооборота капитала, предусматривает смену товарной формы капитала на денежную. В зависимости от полученных результатов, получения прибыли или убытков предприятие продолжает свою работу, расширяет производство или же принимает решение о прекращении деятельности. Особенностью выступает расчет конечного результата, но не распределение. Таким образом, О. О. Сви́дерская [7] и В. Т. Ча́я [3] рассматривают распределение как отдельную стадию кругооборота капитала.

В кругообороте капитала, по К. Марксу, под третьей стадией подразумевался только акт продажи. Необходимость учета процесса продаж предопределена увеличением дополнительных расходов и их распределением между себестоимостью продукции (прямые и общепроизводственные), административными расходами периода, а также

обоснованием включения их в базу налогообложения.

Исследование процесса продаж в бухгалтерском учете направлено на решение отдельных вопросов:

- расчет результата продаж;
- определение себестоимости продажи;
- определение и распределение расходов и издержек и т. п.

Доминирующую роль в процессе продаж занимает договор, в котором предусмотрены наиболее значимые условия продажи. Существенные результаты изучения роли бухгалтера при составлении договора, отображение в бухгалтерском учете расходов, связанных с договорным процессом, представлены в исследовании К. В. Романчука «Организация и методика бухгалтерского учета договорного процесса». Договорный процесс — комплекс действий, связанных с ведением переговоров, подготовкой проекта договора и его подписанием, исполнением, отображением в бухгалтерском учете, осуществлением контроля и анализом исполнения. Составляющими договорного процесса определены:

- ведение переговоров (планирование, реализация, итоги);

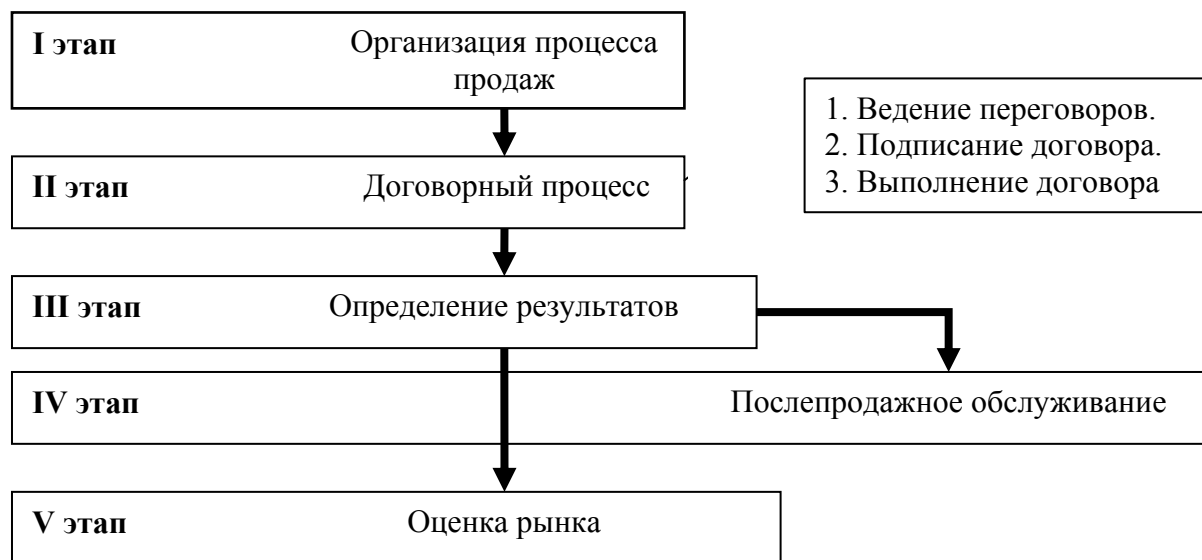


Рис. 2. Этапы процесса продаж

- подписание договора;
- выполнение договора;
- анализ выполнения договора;
- контроль за выполнением договора.

Исходя из приведенных выше составляющих этапов процесса продаж и договорного процесса, рассмотрим процесс продаж для целей бухгалтерского учета (рис. 2).

Предложенные этапы процесса продаж позволяют систематизировать отображение расходов в системе бухгалтерского учета в зависимости от их возникновения.

Выделение отдельного этапа «Организация процесса продаж» имеет условный характер. Данный этап следует осуществлять в случае невозможности определения расходов, связанных с заключением договора. Отображение расходов на организацию процесса продаж — это непосредственная функция счета «Расходы на сбыт» [6]. Разделение расходов по этапам процесса продаж на аналитических счетах позволит рассматривать расходы в зависимости от их возникновения и распределения (непосредственно или косвенно относятся к себестоимости единицы продукции, себестоимости продажи продукции).

Договорной процесс является важным при продаже продукции посредством подписания договоров на поставку, выполнение заказов. Расходы этого этапа варьируются в зависимости от особенностей договорного процесса каждого

предприятия. Главными составляющими этого этапа выступают расходы на:

- заработную плату;
- командировки;
- оплату консультаций.

Разделение расходов по этапам договорного процесса позволит определить их возникновение и эффективно минимизировать. Расходы, связанные с ведением переговоров и подписанием договора, относятся к расходам отчетного периода или себестоимости выполнения договора в целом. Расходы, связанные с осуществлением договора, включаются в себестоимость продаж.

Расходы на определение результата продаж в условиях компьютеризированного бухгалтерского учета сведены к минимуму и составляют оплату труда бухгалтера. Необходимость выделения отдельного этапа продаж вызвана значением полученной информации и методологией отображения процесса продаж на счетах бухгалтерского учета.

Послепродажное обслуживание не является выполнением договора, поскольку товар может быть реализован через сеть магазинов, а ремонт или обмен выполняет непосредственно производитель. Расходы по проведению послепродажного обслуживания финансируются за счет специального фонда, который формируют путем распределения прибыли отчетного периода, либо отчисления выступают составляющей себестоимости продаж.

Оценка рынка является заключительным этапом продаж и включает:

- маркетинговые исследования изменений конкурентоспособности товара;
- общую оценку результатов предприятия.

Приведенный этап осуществляется непосредственно руководителем, финансовым отделом, отделом маркетинга в зависимости от размеров предприятия или предоставлением услуг маркетинговым агентством. Особенность данного этапа заключается в его периодичности, которая не зависит от произведенных продаж в отчетном периоде, но влияет на последующие этапы кругооборота капитала.

Данными для анализа является информация о расходах периода на всех стадиях кругооборота капитала и этапах процесса продаж в частности. Конечным результатом оценки рынка являются принятые решения руководителя о продолжении работы предприятия:

- изменение ассортимента;
- изменение поставщиков;
- сокращение или расширение производства;
- внедрение новых технологий и т. п.

Периодичность данного этапа руководитель определяет самостоятельно в зависимости от размеров предприятия и особенностей его производственного процесса.

В системе счетов бухгалтерского учета в процессе продаж отображаются:

- расходы;
- издержки;
- задолженность перед контрагентом;
- уменьшение товаров и увеличение денежных средств.

Рассмотрим статьи затрат в бухгалтерском учете, которые соответствуют предложенным этапам процесса продаж (табл. 2).

Разграничение расходов для организации продаж и договорного процесса позволит определить

Таблица 2

Классификация расходов на этапах продаж для целей бухгалтерского учета

№ п/п	Этап	Статья затрат в бухгалтерском учете
1	Организация процесса продаж	Амортизация основных средств. Заработная плата работников. Арендная плата за помещение. Обслуживание интернет-сайтов. Коммунальные платежи. Расходы на рекламу предприятия. Расходы, связанные с проведением разнообразных акций, ярмарок и т. д.
2	Договорный процесс: — ведение переговоров	Расходы на командировки. Заработная плата работникам предприятия. Расходы на разработку проекта договора. Оплата консультаций специалистов
	— подписание договора	Заработная плата работников. Оплата дополнительных услуг (в случае необходимости нотариального свидетельства)
	— выполнение договора	Расходы на транспортировку. Уменьшение товаров. Увеличение денежных средств. Заработная плата работников
3	Определение результатов	Расчет результата продаж. Формирование фонда послепродажного обслуживания
4	Послепродажное обслуживание	Использование фонда послепродажного обслуживания: — расходы на заработную плату работникам; — себестоимость деталей для проведения ремонта
5	Оценка рынка	Расходы на проведение маркетинговых исследований. Заработная плата работников предприятия. Оплата консультаций специалистов (если такие имели место)

расходы, связанные с подготовкой к продаже и непосредственно с продажей. В зависимости от особенностей товара договорный процесс предприятия может отсутствовать, или расходы на организацию процесса продаж будут отнесены к общепроизводственным расходам.

Таким образом, договорный процесс объединяет задания маркетинга и юриспруденции (обеспечение эффективности осуществления продаж и соответствие заключенного соглашения законодательству). Заключение договора — цель маркетинга. В учете главным остается расчет результата продаж:

- соотношения понесенных расходов;
- полученной выручки от продажи.

Этапы определения результата продаж и оценки рынка не могут быть объединены. Оценка рынка проводится с определенной периодичностью в зависимости от приказа руководителя, в то время как определение финансового результата продаж происходит после ее завершения.

В Украине счет «Расходы на сбыт» предназначен для отображения расходов на упаковочные материалы, транспортировку продукции, товаров в соответствии с условиями договора, на маркетинг и рекламу, заработную плату и комиссионные продавцам, торговым агентам, работникам отдела сбыта, амортизацию, ремонт и содержание основных средств, других материальных оборотных средств, которые используют для обеспечения сбыта продукции, товаров и услуг [6]. Далее расходы распределяются на себестоимость продаж и финансовый результат отчетного периода.

Этапы процесса продаж рекомендуется отображать в аналитических разрезах счета «Расходы на сбыт», за исключением третьего и четвертого этапов (определение финансового результата и формирование фонда послепродажного обслуживания). Для предприятий торговли расходы на организацию процесса продаж относятся к общепроизводственным расходам. Возможным становится определение, на каком из этапов какие расходы и в каких суммах несет предприятие в зависимости от объекта продаж, канала сбыта, контрагентов и т. п.

Выводы. Рассмотрение знаний как дополнительного фактора в процессе продаж предусматривает влияние на потребителя как участника формирования стоимости продукта. Это ставит

новые задачи перед предприятием — создание и стимулирование спроса, убеждение покупателя в преимуществах товара перед товарами конкурента, что в свою очередь увеличивает расходы на рекламу, организацию продаж и послепродажное обслуживание. Одновременно понесенные расходы не должны превышать полученной прибыли. Для этого предприятие должно владеть информацией о возникновении расходов на каждом этапе процесса продаж:

- организации продаж (определение каналов сбыта, рекламы);
- договорного процесса (ведение переговоров, подписание договора, выполнение договора);
- послепродажного обслуживания (установка, ремонт, замена);
- определения результатов продаж;
- оценки предприятия на рынке.

По результатам исследований можно сформулировать следующие выводы.

1. В маркетинге процесс продажи начинается с момента, когда потенциальный покупатель говорит «нет», в юриспруденции — в момент подписания договора. Для целей бухгалтерского учета процесс продаж начинается до того момента, как покупатель пришел в магазин, поскольку предприятие уже несет расходы на содержание магазина, рекламу и т. д.

2. Третью стадию кругооборота капитала — продажу следует рассматривать не только в значении акта купли-продажи, а как целостный процесс, который начинается с организации продаж и заканчивается принятием решения руководителя о распределении прибыли. К этапам процесса продаж предложено относить:

- организацию процесса продаж;
- договорный процесс (ведение переговоров, подписание и выполнение договора);
- определение результатов;
- послепродажное обслуживание;
- оценку рынка.

Для целей бухгалтерского учета это позволит определить и распределить расходы, сопоставить их с полученными доходами, рассчитать их эффективность.

3. Систематизация расходов в системе бухгалтерского учета процесса продаж отображается в аналитике счета «Расходы на сбыт» по этапам в разрезе видов продукции и контрагентов. Предло-

женная методика позволит определять возможные резервы минимизации расходов на каждом из этапов процесса продаж, эффективно их использовать и определять эффективность продаж по видам продукции и целесообразность распределения накладных расходов.

Научная ценность проведенного исследования — это развитие теории кругооборота капитала, формирование в системе бухгалтерского учета информации для потребностей внутренних пользователей отчетности предприятия.

Практическая ценность — дополнена методика отображения расходов на счетах бухгалтерского учета процесса продаж согласно предложенным этапам.

Список литературы

1. *Борисов А. Б.* Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.
2. *Котлер Ф.* Основы маркетинга: пер. с англ. М.: Ростинтэр, 1996. 704 с.
3. *Чая В. Т.* Бухгалтерский учет: учеб. пособие // В. Т. Чая, О. В. Латыпова. М.: КНОРУС, 2007. 528 с.
4. *Шер И. Ф.* Учение о торговле /пер. С. И. Цедербаум. М.: Экономическая жизнь, 1925. 546 с.
5. Шесть задач продавца и этапы продажи [Электронный ресурс] // Бизнес от А до Я. Режим доступа: http://www.vlasnasprava.info/ru/business_az/how_to_grow/sales.html?_m=publications&t=rec&id=597.
6. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»: затверджено наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зі змінами та доповненнями.
7. *Свідерська О. О.* Бухгалтерське відображення господарського кругообороту / О. О. Свідерська // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Наука та інновації — 2005». Том 11. Економічні науки. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. 132 с.
8. Словник ключових термінів з дисципліни «Маркетинг» [Електронний ресурс] Уклад. М. Г. Гребньов. К.: КНЕУ, 2003. 80 с. Режим доступа: http://buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,99999999/catid,115/id,2870/.
9. Український радянський енциклопедичний словник: в 3-х т. Т. 3 // редкол.: А. В. Кудрицький (відп. ред.) та ін. 2-е вид. К.: Голов. ред. УРЕ, 1987. 736 с.